



## MADDİ DURAN VARLIK YENİLEME FONU NE ZAMAN AYRILMALI ve NE ZAMANA KADAR KULLANILMALIDIR?

*WHEN MUST A TANGIBLE NON-CURRENT  
ASSET RENEWAL FUND BE ALLOCATED  
AND UNTIL WHEN MUST IT BE DEPLETED?*

Bayram GÜLÇİÇEK<sup>(\*)</sup>

### ÖZ

Yenileme fonu ile ilgili tartışmalı olan konulardan biri, fon hesabına alma işleminin ne zaman yapılması gerektiği iken, bir diğeri ise fon hesabına alınan tutarın üç yıl içinde yeni iktisap edilecek iktisadi kıymetin satın alınmasında kullanılması mı, yoksa üç yıl içinde fon tutarının yeni iktisap edilen iktisadi kıymet üzerinden ayrılan amortismanlara mı mahsup edileceğidir. Fon hesabına alma işleminin satışın yapıldığı yılda yapılması gerekir. Aksi takdirde muhasebe kayıtlarında satıştan tahassül eden karın, gelir tablosu hesaplarına intikali gerekeceği tabiidir. “Fon hesabına alınan tutarın üç yıl içerisinde kullanılması” konusunun ise “üç yıl içinde kârın yeni iktisadi kıymet satın alınmasında kullanılması” olarak algılanması gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Yenileme fonu, sigorta tazminatı, amortisman, işletme içi yatırım

### ABSTRACT

While one of the most controversial subjects is when to execute the allocation of the fund, the other is whether to use the fund for the purchase of a new asset within three years, or use it for the amortization of such new asset within three years. The allocation process must be executed in the year of sale of the asset. Otherwise, the profit derived from this sale must be transferred to income statement accounts. The phrase of “amount kept in the fund to be used in three years” should be understood as “profit to be used in the purchase of a new asset within three years”.

**Keywords:** Renewal fund, insurance claims, amortization, business inward investment

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

## 1- GİRİŞ

Bilindiği üzere dönem kazancının tespitinde öz sermaye<sup>1</sup> mukayesesini esas alan sistemlerde mevcutlar, alacaklar ve borçların değerlendirme günlerindeki değerlerinin tespiti büyük önem arz etmektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38'inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41'inci madde hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı ticari kazancın tespitinde (dolayısıyla safi kurum kazancının tespitinde) Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümlerine uyulması gerekmektedir. Değerleme<sup>2</sup>, beş kitaptan oluşan Vergi Usul Kanunu'nun üçüncü kitabında düzenlenmiştir. Bu kitabın "Amortismanlar" başlıklı üçüncü kısmı altında yer alan ve dönem kazancının tespitini doğrudan etkileyen müesseselerden biri de yenileme fonu uygulamasıdır.

Çalışmamızda öncelikle genel hatları ile yenileme fonu uygulamasının usul ve esaslarına değinilecek, akabinde fon hesabına alma işleminin ne zaman yapılması gerektiği ve fona alınan tutarların hangi tarihe kadar kullanılması gerektiği hususları üzerinde durulacak ve bu konudaki tespit ve değerlendirmelerimiz ortaya konulacaktır.

## 2- YENİLEME FONU UYGULAMASI

Vergi ertelemesi yoluyla işletme içi yatırımları teşvik etmeye yönelik bir düzenleme olan yenileme fonu uygulaması, Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329'uncu maddelerinde kendine yer bulmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesi; *"amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki farkın kar ve zarar hesabına geçirileceği, işletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedeceği, amortisman ayrılmış olanların değerinin ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağ olduğu, devir ve trampanın da satış olarak değerlendirileceği, ancak satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesinin, işin mahiyetine göre zaruri bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmesi durumunda satış kârının yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği, her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârın üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği, bu esaslara göre yeni değerlerin iktisabında kullanılan kârın, yeni değerler üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edileceği ..."* yönünde hüküm içermektedir.

<sup>1</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 192'nci maddesine göre öz sermaye, bilançonun aktif toplamı ile borçlar arasındaki farktan oluşur. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilseler dahi öz sermayenin cüzileri sayılırlar.

<sup>2</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 258 inci maddesine göre değerlendirme, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir.

Benzer şekilde Vergi Usul Kanunu'nun 329'uncu maddesinde de "Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı, bunların değerinden fazla veya eksik olduğu takdirde farkın kâr veya zarar hesabına geçirileceği, fakat alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrayan malların yenilenmesi işin mahiyetine göre zaruri bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması durumunda tazminat fazlasının yenileme fonu olarak ayrılabilceği ..." yönünde düzenleme içermektedir.

Görüleceği üzere gerek 328 gerekse 329'uncu madde hükümleri yenileme fonu adı verilen müessesenin kullanılması vasıtasıyla kârlardan istifade etmek suretiyle iktisadi kıymetlerin yenileme imkanının artırılmasını amaçlamaktadır.<sup>3</sup>

Alınan sigorta tazminatı fazlası yada satılan iktisadi kıymet nedeniyle oluşan kârın yenileme fonuna alınması aynı şartlara tabidir.<sup>4</sup> Bu nedenle, çalışmamızda iktisadi kıymetin yasanada sayılan nedenlerle değerinin düşmesi sonucu alınan sigorta tazminat fazlasının yada satılan iktisadi kıymetten elde edilen kârın yenileme fonuna alınması tek olarak değerlendirilecektir.

## 2.1- Yenileme Fonu Uygulamasından Yararlanmanın Şartları

### 2.1.1- Bilanço Usulüne Göre Defter Tutulması

Vergi Usul Kanunu'nun gerek 328 gerekse 329'uncu maddesinde yer alan yasal düzenlemenin lafzına baktığımızda, "... satıştan tahassül eden kârın/tazminat fazlasının, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceğine" ilişkin hükme yer verildiği görülmektedir. Yani yasal metin, satıştan tahassül eden kârın/tazminat fazlasının bilançonun pasifinde geçici bir hesapta tutulacağını emretmektedir. Bu nedenle yenileme fonu ayırabilmek için bilanço usulüne göre defter tutulmasının zorunlu olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Buna göre, işletme hesabı esasına göre defter tutanlar yenileme fonu uygulamasından yararlanamayacaklardır. Aynı yorumla serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin de bu uygulamadan yararlanmasının mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Oysaki son yıllarda, serbest meslek erbabının da yenileme fonu ayırabileceği yönünde özalgeler verildiği görülmüştür. Örneğin Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilmiş olan 03/01/2012 tarihli bir özalgel<sup>5</sup> özetle "... Bu hükmün uygulanması diğer faaliyet gruplarında olduğu gibi serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı için de aynı olduğundan, envanterinize kayıtlı binek otomobilinizi satıp, yenisini almanız halinde, yukarıda yer alan madde hükmünden yararlanmanız mümkün bulunmaktadır." şeklindedir.

Serbest meslek erbabının yenileme fonu ayırabileceğine ilişkin daha eski tarihli özalgeler de mevcuttur.<sup>6</sup> Yine belirtmek isteriz ki, serbest meslek kazanç defteri tutan meslek erbabının yenileme fo-

<sup>3</sup> T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Vergi Usul Kanunu ve AATUHK, 1988, Cilt 3, s.466

<sup>4</sup> Yenileme fonu ayrılması için amortismanına tabi iktisadi kıymetin mutlaka satış suretiyle elden çıkarılması ya da sigorta tazminatı alınması şart değildir. Vergi Usul Kanununun 328. maddesinde devir ve trampa da satış hükmünde sayılmıştır. Bu nedenle devir veya trampa suretiyle elden çıkarmalarda da bir kâr oluşuyorsa bu kâr yenileme fonuna alınabilir.

<sup>5</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03/01/2012 ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32328-8407-14 sayılı özalgesi.

<sup>6</sup> Ankara Defterdarlığı Usul Gelir Müdürlüğü'nün 24.02.2005 tarihli özalgesi, İstanbul Defterdarlığı Usul Gelir Müdürlüğü'nün 04.02.2005 tarih ve 10863 Sayılı özalgesi.

nu ayırabileceği yönünde görüş bildiren özeldenin bulunması, tüm mükelleflerin ya da tüm serbest meslek erbabının bu müesseseden yararlanabileceği anlamına gelmez. Zira özeldeler, sadece özeldelge verilen mükellef açısından hüküm ifade eder. Bu nedenle yenileme fonu uygulamasından yararlanmak isteyen fakat bilanço usulüne göre defter tutmayan mükelleflerin özeldelge talebinde bulunarak alacakları cevaba göre işlem tesis etmelerinde yarar olduğunu mülâhaza etmekteyiz.

Bununla birlikte işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin yenileme fonu ayıramayacağı konusunda tartışma yoktur. Yukarıda yer alan 03/01/2012 tarihli özeldelgede "Bu hükmün uygulanması diğer faaliyet gruplarında olduğu gibi serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı için de aynı olduğundan" bahisle serbest meslek erbabının yenileme fonu ayırabileceği belirtilmiştir. Aynı mantıkla işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin de yenileme fonu ayırabilmeleri gerekecektir. Hatta basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri de bu uygulamadan yararlanabilecektir. Fakat bize göre bilanço esasına göre defter tutmayan mükelleflerin yenileme fonu uygulamasından yararlanabilmesi mümkün değildir.

### 2.1.2- Yenilemenin Zaruri Olması veya İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilip Teşebbüse Geçilmiş Olması

Yenileme fonu için diğer bir şart, satılan ya da hasar gören iktisadi kıymetin yenilenmesinin, işin mahiyetine göre zorunlu bulunması veya işletmeyi idare edenlerce bu hususta karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olmasıdır.<sup>7</sup>

Vergi Usul Kanunu'nun gerek 328 gerekse 329'uncu maddesinde yer alan yasal düzenleye baktığımızda, "... satılan iktisadi kıymetlerin/ziyaa uğrayan malların yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması durumunda, satıştan elde edilen kârın/tazminat fazlasının yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceğine ..." ilişkin hükme yer verildiği görülmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, satılan ya da ziyaa uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zaruri olup olmamasıdır. Bu iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri olduğu durumda, işletmeyi idare edenlerce yenileme için karar verilme ve bu konuda teşebbüse geçilmiş olma şartı aranmayacaktır. Örneğin, tek bir kamyon ile nakliyecilik yapan bir işletmenin bu kamyonu, kaza sonucu kıymetini bu faaliyette kullanılamayacak derecede kaybederse yenisinin alınmasının zorunlu olduğu kabul edilmelidir. Aksi halde faaliyetin sürdürülmesinin imkanı kalmaz.

Satılan ya da ziyaa uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zaruri olmadığı durumlarda, yenileme fonu ayırabilmek için, işletmeyi idare edenlerce yenileme için karar verilmesi ve aynı zamanda bu konuda teşebbüse geçilmiş olması gerekmektedir. Yenileme fonu uygulamasının, yenilemenin yapılmayacağı hallerde bir vergi erteleme rejimi olmadığı hususu bilinmelidir.<sup>8</sup> Yani yenileme fonu mükelleflere sunulan vergi ertelemesine yönelik koşulsuz bir imkan değildir. İktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zaruri olmadığı durumda, işletmeyi idare edenlerce yenileme için karar verilmiş olması yenileme fonu ayırabilmek için yeterli değildir.

<sup>7</sup> Yılmaz Özbacı, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul: 1975, S.474.

<sup>8</sup> Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Cilt 1, sayfa 325

Aynı zamanda iktisadi kıymetin yenilenmesi için girişimlerde bulunulmuş yani bu konuda çalışmalar yapılmış olması da gerekmektedir.

Uygulamada kârın fon hesabına alınmış olması, işletmeyi idare edenlerin yenileme kararını verdikleri ve teşebbüse geçtiklerinin karinesi olarak kabul edilmektedir. Yenilemenin işin mahiyetine göre zorunlu olmadığı durumlarda, fon hesabına alınma ve karar verme şartının yanında teşebbüse geçildiğinin de somut verilerle ispatlanması gerektiğini düşünmekteyiz. Örneğin, (X) A.Ş.'nin 20.02.2012 tarihinde taşıtını sattığını, bu satıştan doğan kârı aynı tarihte yenileme fonuna almış olduğunu varsayalım. 2013 yılında yapılan vergi incelemesinde (X) A.Ş.'nin yeni taşıt satın alma konusunda teşebbüse geçtiğini ispat edemediği durumda üçüncü yılın sonu beklenmeksizin satış tarihi itibarıyla vergi ziyayı doğmuş olur. Zira, kârın yenileme fonuna alınma şartı yani karar vermenin yanında bu konuda teşebbüse geçme şartı yerine getirilmemiştir. Mükellefin taşıt satın alma konusunda çeşitli satıcılardan teklifler alması, proforma faturaların düzenlenmiş olması, yazışmalar yapılması vb. gibi durumlarda teşebbüse geçilmiş olduğunun kabulü gerekir. Teşebbüse geçildiğini gösteren bu tür çalışmalara ilişkin belgelerin ispat vesikası olarak saklanması gerekeceği tabiidir.

Bununla birlikte, sabit kıymetin yenilenmesi işin mahiyetine göre zorunlu da olsa, satış veya sigorta tazminatı alınmasından doğan kâr işletmeden çekilmişse, yenileme fonu ayrılamaz. Kâr işletmeden çekilmemekle birlikte, beyan edilen vergi matrahına dahil edilmişse fonun tesisi yine mümkün değildir.<sup>9</sup>Faaliyet konusunun bütünüyle değişmiş olduğu durumda, eski faaliyetle ilgili olarak kullanılacak kıymetin satış karının yenileme fonuna alınması da mümkün olamaz.<sup>10</sup>

### 2.1.3- Elden Çıkarılan İktisadi Kıymet ile Satın Alınacak İktisadi Kıymetin Aynı Neviden Olması

Yenileme fonundan yararlanabilmek için yerine getirilmesi gereken bir diğer şart ise, satıştan veya tazminat alınmasından doğan kârın, aynı neviden bir iktisadi kıymetin satın alınmasına tahsis edilmesidir. Yenileme fonuna alınan tutar ile satılan veya zayı olan iktisadi kıymetin yenilenmesi öngörülmüştür. Madde gerekçesinde de açıkça belirtildiği üzere, yenileme fonu uygulaması ile münhasıran satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi istikametinde bir teşvik gayesi güdüldüğünden böyle bir kârın başka bir iktisadi kıymetin iktisabına tahsisi hali, aynı hükümler çerçevesinde mütalaa edilmeyecektir. Örneğin bir kamyonetin satışından doğan kârın yenileme fonuna alınabilmesi için, yine bir kamyonetin satın alınması gerekir. Yenileme sırasında teknolojik gelişmeler ile işletme ihtiyaçlarının gerektirdiği bazı değişiklikler olabilir fakat satın alınan kıymet kamyonet olmalıdır. Yani yeni satın alınacak iktisadi kıymetin tahsis edileceği hizmetin farklı olmaması gerekir. Satılan kamyonet yerine binek otomobil satın alındığı durumda yenilemeden söz edilemez. Zira bu durumda kamyonetin yenilenmesi değil, yeni bir binek otomobil satın alınması söz konusudur.

Aynı şekilde fabrika binası satışından doğan ve yenileme fonu hesabında beklettiğiniz kârın, Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesi kapsamında işyeri (büro) amaçlı bina alım ve yatırımında kullanıl-

<sup>9</sup> Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, Vergi Teşvik ve Korumaları, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2000, S.658.

<sup>10</sup> A. Murat Yıldız, Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Konular, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/amurat-yildiz/005/>. Erişim Tarihi: 28.07.2014.

ması mümkün bulunmamaktadır.<sup>11</sup> Kamyonet satışından doğan kârın forklift alımında kullanılmasının mümkün olmadığı da tabiidir.<sup>12</sup>

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesinde yenileme fonunun kullanılacağı iktisadi kıymetlerin aynı neviden olması şartı yer almış, ancak adet sınırlaması yer almamıştır. Bu nedenle, satılan kıymetler ile aynı neviden olması koşulu ile yeni alınan kıymetlerin satılan kıymetler ile aynı sayıda olması gibi bir şart bulunmamaktadır.<sup>13</sup>

#### 2.1.4- Elden Çıkarılan İktisadi Kıymet ile Satın Alınacak İktisadi Kıymetin Amortismanına Tabi Olması

Yenileme fonu uygulaması açısından gerek satılan ya da ziya uğrayan gerekse yeni satın alınan iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması gerektiği açıktır. Zira hem 328 hem de 329'uncu madde başlıklarına baktığımızda "Amortismanına tabi mallar" tabirinin yer aldığı görülecektir. Ayrıca anılan madde metinleri içerisinde yer alan "Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde" ve "... gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziya uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler" ibareleri de elden çıkarılan iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması gerektiğini açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Yenileme fonu uygulamasında elden çıkarılan iktisadi kıymetin yenilenmesi söz konusu olduğuna göre yeni iktisap edilen iktisadi kıymetin de amortismanına tabi olması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Zira satıştan tahassül eden kâr ya da tazminat fazlası, yeni iktisap edilen iktisadi kıymet üzerinden ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir. Yenileme fonunun yeni alınan iktisadi kıymetin maliyet bedelinden mahsup edilmek suretiyle kullanılması da mümkün değildir.

Yapılan açıklamalar çerçevesinde, boş arazi ve arsaların satışından doğacak kâr yenileme fonu uygulamasına konu edilemeyecektir.<sup>14</sup> Aynı şekilde, amortismanına tabi olmayan iştirak hissesi satışından doğacak kârın, yeni bir yatırımda kullanılması halinde söz konusu yatırımla ilgili olarak yenileme fonu müessesesinden faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.<sup>15</sup> Bu konuda idare ile yargı organları arasında görüş farkı olmadığı için yenileme fonu uygulaması açısından gerek satılan ya da ziyaa uğrayan gerekse yeni satın alınan iktisadi kıymetin amortismanına tabi olması gerektiğini belirtmemiz yeterli olacaktır.

#### 2.1.5- Yenileme Fonuna Alınan Tutarın Üç Yıl İçinde Kullanılmış Olması

Uygulamada yenileme fonu uygulaması hakkındaki tartışmalı hususların başında, fon hesabına alınan tutarın üç yıl içerisinde kullanılması konusu gelmektedir. Bu konuda, fon hesabına alınan tutarın üç yıl içinde yeni iktisap edilecek iktisadi kıymetin satın alınmasında kullanılması mı, yoksa üç yıl içinde fon tutarının yeni iktisap edilen iktisadi kıymet üzerinden ayrılan amortismanlara mı mahsup edileceği öteden beri tartışma konusu olmuştur. Bu konudaki diğer bir tartışma konusu ise anılan üç yıllık sürenin neyi ifade ettiğidir.

<sup>11</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 19/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.02-105[328-2012/2]-405 sayılı özelge.

<sup>12</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 14.10.2005 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/11794 sayılı özelge.

<sup>13</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 20/07/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-75 sayılı ile özelge.

<sup>14</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 314 üncü maddesine göre, boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir.

<sup>15</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 08/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-919 sayılı ile özelge.



Tartışmalı olan konuların başında gelen “fon hesabına alınan tutarın üç yıl içerisinde kullanılması” konusunun “üç yıl içinde kârın yeni iktisadi kıymet satın alınmasında kullanılması” olarak algılanması gerekmektedir. Bu şekilde algılanması gerektiğine ilişkin detaylı görüş ve değerlendirmelerimiz çalışmamızın 3.2. bölümünde yer almakta olup ilgili bölüme başvurulması gerekir.

### 3- FON ALMA İŞLEMİ NE ZAMAN YAPILMALI ve FON TUTARI NE ZAMANA KADAR KULLANILMALIDIR?

#### 3.1- Yenileme Fonuna Alma İşlemi Ne Zaman Yapılmalıdır?

Yenileme fonu ayırma işleminin en son hangi zamana kadar yapılması gerektiği hususunun da açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu aşamada yenileme fonu ayırmanın şartları bize yol gösterici olacaktır. Bilindiği üzere yenileme fonu ayrılabilmesi için gerekli şartlardan biri, satılan ya da hasar gören iktisadi kıymetin yenilenmesinin, işin mahiyetine göre zorunlu bulunması veya işletmeyi idare edenlerce bu hususta karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olmasıdır.

İktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri olduğu bir durumda, işletmeyi idare edenlerce yenileme için karar verilme ve bu konuda teşebbüse geçilmiş olma şartı aranılmayacaktır. Örneğin, tek bir kamyon ile nakliyecilik yapan bir işletmenin bu kamyonu, kaza sonucu bu faaliyette kullanılmayacak derecede kıymetini kaybederse, yenisinin alınmasının zorunlu olduğu kabul edilmelidir. Aksi halde faaliyetin sürdürülmesinin imkânı kalmayacaktır. Bu durumda satışın yapıldığı yada sigorta tazminat fazlasının tahakkuk ettiği dönemde fona alma işleminin yapılması gerekir.

Satılan ya da ziyaa uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zaruri olmadığı durumlarda, yenileme fonu ayırabilmek için, işletmeyi idare edenlerce yenileme için karar verilmesi ve aynı zamanda bu konuda teşebbüse geçilmiş olması gerekmektedir. Yenileme fonu uygulamasının, yenilenenin yapılmayacağı hallerde bir vergi erteleme rejimi olmadığı hususu bilinmelidir. Yani yenileme fonu mükelleflere sunulan vergi ertelemesine yönelik koşulsuz bir imkân değildir. İktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zaruri olmadığı durumda, işletmeyi idare edenlerce yenileme için karar verilmiş olması yenileme fonu ayırabilmek için yeterli değildir. Aynı zamanda iktisadi kıymetin yenilenmesi için girişimlerde bulunulmuş yani bu konuda çalışmalar yapılmış olması da gerekmektedir.

Yöneticilerce karar verildiği, yönetim kurulu kararının karar defterine geçirilmesi ile ispatlanır. Yönetim kurulunun karar vermesi için kesin bir zaman sınırlaması yoktur. Satıştan önce de karar verilebileceği gibi işletme bilançosunun oluşturulması aşamasında da karar verilebilir. Hatta karar bilançoda karşılık hesabının açılması ve bu bilançonun yönetim kurulunca kabul edilmesiyle de verilmiş sayılır.

Uygulamada kârın fon hesabına alınmış olması, işletmeyi idare edenlerin yenileme kararını verdikleri ve teşebbüse geçtiklerinin karinesi olarak kabul edilmektedir. Yenilenenin işin mahiyetine göre zorunlu olmadığı durumlarda, fon hesabına alınma ve karar verme şartının yanında teşebbüse geçildiğinin de somut verilerle ispatlanması gerektiğini düşünmekteyiz. Mükellefin iktisadi kıymet satın alma konusunda çeşitli satıcılardan teklifler alması, proforma faturaların düzenlenmiş olması, yazışmalar yapılması vb. durumlarda teşebbüse geçilmiş olduğunun kabulü gerekir. Teşebbüse geçildiğini gösteren bu tür çalışmalara ilişkin belgelerin ispat vesikası olarak saklanması gerekeceği tabiidir.

Bununla birlikte, sabit kıymetin yenilenmesi işin mahiyetine göre zorunlu da olsa, satış veya sigorta tazminatı alınmasından doğan kâr işletmeden çekilmişse, yenileme fonu ayrılamaz. Kâr işletmeden çekilmemekle birlikte, beyan edilen vergi matrahına dahil edilmişse fonun tesisi yine mümkün değildir.<sup>16</sup> İşletmenin faaliyet konusunun bütünüyle değişmesi durumunda, eski faaliyetle ilgili olarak kullanılabilir kıymetin satış karının, yenileme fonuna alınması da mümkün olamaz.<sup>17</sup>

Fon hesabına alma işleminin yapılacağı tarihin tespitinde bize yol gösterici olacak olan diğer bir husus ise muhasebe kayıtlarının yasal defterlere yapılma zamanıdır. Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun 219'uncu maddesine göre, muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır ve bu gibi kayıtların on günden fazla geciktirilmemesi gerekir. Ancak kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primnota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten müesseselerde, muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Fakat bu kayıtların da, muamelelerin esas defterlere en geç 45 gün içinde intikal ettirilmesi gerekir. Günlük kasa, günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine muamelelerin ise günü gününe kaydedilmesi gerekir.

Dolayısıyla yenileme fonu uygulamasından yararlanacak olan mükelleflerin söz konusu işlemleri yasal defterlerine en son kayıt zamanına kadar bu kararlarını vermeleri ve buna göre muhasebe kayıtlarını yapmaları gerekmektedir. Aksi takdirde satış karı yada sigorta fazlası ilgili dönem kazancına dahil edilmiş olacaktır.

Buraya kadar yaptığımız açıklamalar çerçevesinde satış veya sigorta tazminatı alınmasından doğan kâr işletmeden çekilmemek ve beyan edilen vergi matrahına dahil edilmemek kaydıyla, satışın yapıldığı yada tazminat fazlasının tahakkuk ettiği dönemde söz konusu işlemin yasal defterlere en son kayıt zamanına kadar fona alma kararının verilmesi ve buna göre muhasebe kayıtlarının yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

### 3.2- Yenileme Fonuna Alınan Tutar Ne Zamana Kadar Kullanılmalıdır?

Uygulamada yenileme fonu uygulaması hakkındaki tartışmalı hususların başında, fon hesabına alınan tutarın üç yıl içerisinde kullanılması konusu gelmektedir. Bu konuda, fon hesabına alınan tutarın üç yıl içinde yeni iktisap edilecek iktisadi kıymetin satın alınmasında kullanılması mı, yoksa üç yıl içinde fon tutarının yeni iktisap edilen iktisadi kıymet üzerinden ayrılan amortismanlara mı mahsup edileceği öteden beri tartışma konusu olmuştur. Bu konudaki diğer bir tartışma konusu ise anılan üç yıllık sürenin neyi ifade ettiği. Bu konulardaki görüşlerimize aşağıda gerekçeleriyle birlikte yer vereceğiz.

Öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesinde yer alan "... satıştan tahassül eden kar, **yenileme giderlerini karşılamak üzere**, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir." hükmü dikkatle irdelendiğinde söz konusu kârın üç yıl içinde yenileme giderlerinde kullanılması

<sup>16</sup> Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, Vergi Teşvik ve Korumaları, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2000, S.658.

<sup>17</sup> A. Murat Yıldız, Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Konular, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/amurat-yildiz/005/>. Erişim Tarihi: 28.07.2014.



gerektiği ortaya çıkmaktadır. Benzer ibare anılan Kanunun 329'uncu maddesinde de yer almaktadır. Kanımızca konunun tartışılmasına neden olan husus, bahse konu madde metinlerinde yer alan "Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir." hükmüdür. Ancak buradan anlaşılması gereken üç yıl içinde kârın yeni iktisadi kıymet satın alınmasında kullanılmasıdır. Yoksa kâr ya da tazminat fazlasının, anılan üç yıllık sürede yeni iktisap edilen iktisadi kıymetin amortismanlarının ile tüketilmesi değildir.

Bahse konu hususla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilmiş olan bir özalgede<sup>18</sup>... Şirketiniz aktifinde kayıtlı binanın 05/09/2008 tarihindeki satışından elde edilen kârın yenileme fonuna alınmasının başlangıcı olarak satışın gerçekleştiği 05/09/2008 tarihinin dikkate alınması, bu tarih itibarıyla tesis edilen yenileme fonunun en geç 31/12/2010 tarihi itibarıyla kullanılmış olması, 31/12/2010 tarihine kadar kullanılmamış olması halinde ise 2010 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahınıza ilave edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, şirketinize yukarıda belirtilen tarih aralığında (05/09/2008 -31/12/2010), yenileme fonuna alınmış kârın kullanımıyla işin mahiyetine uygun bir bina alınmış olması halinde, **yeni alınan binanın iktisabında kullanılan kâr, 3 yıllık süreyle sınırlı olmaksızın** yeni alınan bina için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen faydalı ömür ve amortisman oranı dikkate alınarak ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir." şeklinde görüş bildirilmiştir.

Yenileme fonunun amortismanlardan mahsup edilmesi suretiyle kullanılmasında dikkate alınacak mahsup süresi, yeni iktisadi kıymetin amortisman süresidir (faydalı ömrüdür). Zira yenileme fonuna ilişkin düzenlemenin gerekçesi irdelendiğinde, kanun koyucunun satış sonrasında oluşan karın fona alınmasıyla, yeni iktisadi kıymetin iktisabına tahsis olunduğunu varsaydığı ve bu karı yeni iktisadi kıymetin değerinden peşin olarak ayrılmış bir amortisman gibi değerlendirdiği, üç yıllık sürenin sadece yenileme için öngörüldüğü görülmektedir.

Gerekçede yer alan; "Ancak bu takdirde yeni iktisadi kıymetin iktisabına tahsis olunan ve daha evvel vergilendirilmemiş bulunan satış karını, bir taraftan da bu iktisadi kıymetin değerinden peşin olarak ayrılmış bir amortisman gibi mütalaa etmek lazım geldiğinden, yeni iktisadi kıymet üzerinden ayrılacak amortismanlardan, bahis konusu satış karının mahsup edilmesi ve bu mahsup ameliyesi tamamlandıktan sonraki amortisman paylarının giderler arasına ithali lazım gelecektir. Pasifte üç yıl süre ile tutulduğu halde her ne sebeple olursa olsun yenilemeye tahsis edilmemiş bulunan bu nevi satış karlarının 3. yılın vergi matrahına ilave edilerek vergilendirileceği hususu madde metninde ayrıca tasrih edilmiştir." ifadeleri de bunun açık delilidir.<sup>19</sup>

Ayrıca Danıştay'ın vermiş olduğu bazı kararlarında da aynı görüşü benimsediği görülmektedir.<sup>20</sup>

Buraya kadar yaptığımız açıklamalar çerçevesinde; tartışmalı olan konuların başında gelen "fon hesabına alınan tutarın üç yıl içerisinde kullanılması" konusunun "üç yıl içinde kârın yeni iktisadi kıymet satın alınmasında kullanılması" olarak algılanması gerektiği şeklinde sonuca vararak açıklığa kavuşturduğumuz kanaatindeyiz.

<sup>18</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 10/09/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1569 sayılı özalg.

<sup>19</sup> Ender İnelli, Yenileme Fonu Uygulamasında "Kullanılmamış Kar" İfadesi ve Mahsupta Dikkate Alınacak Azami Süre Sorunu, <http://yildirimercan.blogspot.com/2012/10/yenileme-fonu-uygulamasinda.html>. Erişim 28.07.2014.

<sup>20</sup> Danıştay 4. Dairesinin E:1988/1625 K:1990/3902 sayılı kararı, Danıştay 4. Dairesinin E:1985/6106 K:1987/3239 sayılı kararı.

Bu konuda tartışma konusu olan diğer bir husus ise anılan üç yıllık sürenin neyi ifade ettiğidir. Yenileme fonuna alınan kârın ya da tazminat fazlasının üç yıl içinde kullanılması gerekmektedir. Her ne şekilde olursa olsun, bu süre içinde kullanılmayan kârlar, üçüncü yılın vergi matrahına eklenecektir. Yenileme fonuna alınan kârın, üçüncü yılın sonuna kadar bekletilmesi ancak işin sürdürülmesi halinde mümkündür. Tasfiyeye girilmesi halinde, tasfiyeye giriş tarihi itibarıyla tespit edilecek dönem vergi matrahına yenileme fonundaki kârın ilave edilmesi gerekir.

Söz konusu üç yıllık sürenin hesabı noktasında vergi idaresi ile yargı organları uzun süredir görüş ayrılığı içerisinde. İdareye göre; satışın gerçekleştiği yıl da üç yıllık sürenin hesabında dikkate alınmalıdır ve yıl ibaresinden vergilendirme döneminin anlaşılmalıdır. Örneğin 30.12.2010 tarihinde satılan bir iktisadi kıymetten elde edilen kâr, en geç 31.12.2012 tarihi itibarıyla yeni iktisadi kıymetin satın alınmasında kullanılmalıdır. Dolayısıyla 31.12.2012 tarihi itibarıyla da fonda tutulan kâr, yeni satın alınan iktisadi kıymet üzerinden ayrılan amortismandan da mahsup edilmeye başlanmış olmalıdır. İdarenin görüşü bu yöndedir. Bu tarih itibarıyla, yeni satın alınan iktisadi kıymet üzerinden ayrılan amortismandan mahsup edilmeye başlanmış olması yeterlidir. Zira kâr ya da tazminat fazlasının amortismanlara mahsubunda süre, yeni satın alınan iktisadi kıymetin faydalı ömrü ile sınırlıdır. Yoksa üç yıllık süre burada geçerli değildir. Bu hususu çalışmamızın geride kalan bölümlerinde ayrıntılı olarak açıkladık.

Yargı organları ise üç yıllık süreyi, satışın gerçekleştiği yılı takip eden yılın başından itibaren başlatmaktadırlar. Bu görüşe göre 10.01.2010 tarihinde satılan bir iktisadi kıymetten elde edilen kâr, en geç 31.12.2013 tarihi itibarıyla yeni iktisadi kıymetin satın alınmasında kullanılmalıdır.

Bu konuda savunulan fakat çok da taraftar bulamadığımız üçüncü görüş ise üç yıl ibaresinden, satışın gerçekleştiği günü takip eden günden başlamak üzere (Vergi Usul Kanunu'nda yer alan sürelerin hesaplanması hükmü dikkate alınarak) geçecek üç tam yılın anlaşılması gerektiği yönündedir. Bu görüşe göre; 24.06.2010 tarihinde satılan bir iktisadi kıymetten elde edilen kâr, en geç 25.06.2013 tarihi itibarıyla yeni iktisadi kıymetin satın alınmasında kullanılmalıdır. Bu konudaki diğer ve son görüş ise, yenileme fonuna alınan tutarın ilgili fon hesabında satışın yapıldığı gün dahil olmak üzere 1095 gün tutulması gerektiği yönündedir.

Mükelleflerin bu konuda idarenin görüşünü dikkate alarak işlem yapmalarında fayda olduğunu mülahaza etmekteyiz.

Burada üzerinde durulması gereken bir diğer husus ise yenileme fonuna alınan tutarın aynı yıl içerisinde yapılan yenilemelerde kullanılıp kullanılmayacağıdır. Yenileme fonuna alınan tutarın aynı yıl içerisinde gerçekleştirilecek yenilemelerde kullanılmaya başlanılıp başlanılmayacağı hususu uzun süredir tartışılmaktadır. Esasen söz konusu hususu tartışmalı hale getiren neden, Maliye Bakanlığının özelgeler yoluyla konuya getirdiği yorumdur. Bakanlık uzun yıllardır istikrarlı olarak verdiği görüşlerde; yenileme fonu uygulamasının, yeni iktisadi değer, satışın yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisabına bağlanmış olduğunu, aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan karın fona ayrılmasının mümkün olmadığını savunmaktadır.<sup>21</sup>

<sup>21</sup> Ender İnelli, Yenileme Fonu Uygulamasında "Kullanılmamış Kar" İfadesi ve Mahsupta Dikkate Alınacak Azami Süre Sorunu, <http://yildirimercan.blogspot.com/2012/10/yenileme-fonu-uygulamasinda.html>. Erişim 28.07.2014.

Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan bir özelgenin<sup>22</sup> ilgili kısmı "... yenileme fonunun ayrılabilmesi, amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin satılmasından oluşan karın aynı neviden bir iktisadi kıymetin alımında kullanılması halinde söz konusu olmaktadır. Anılan hükmün uygulanabilmesi ise, yeni iktisadi değer satışın yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisabına bağlanmış olup, aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kar dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün bulunmadığından, sözü edilen şirket tarafından yenileme fonu uygulamasından faydalanılmasına imkan bulunmamaktadır." şeklindedir.

Yukarıda yer alan özalgede yer alan görüşe katılmamız mümkün değildir. Zira vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329'uncu maddelerinin lafzında, yenileme fonunun uygulanabilmesi için yeni iktisadi kıymet iktisabının satışın yapıldığı yılı takip eden yıllarda yapılacağına ilişkin bir hüküm yoktur. Ayrıca bize göre kanunun ruhuna göre de böyle bir yorum yapmak mümkün değildir. Bununla birlikte söz konusu özalgede aydınlatıcı bir açıklama yapılmaksızın ve bir neden göstermeksizin "aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde olunan kar dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılması mümkün bulunmadığı" sonucuna varılmıştır.

Bilindiği üzere yenileme fonu ayırabilmek için satılan ya da hasar gören iktisadi kıymetin yenilenmesinin, işin mahiyetine göre zorunlu bulunması veya işletmeyi idare edenlerce bu hususta karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması şarttır. Özalgeye göre, elden çıkarılan veya ziyaa uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri olduğu bir durumda satışın yapıldığı yılı takip eden yılbaşını beklemek gerekecektir. Örneğin, Bay (A)'nın tek bir kamyon ile nakliyecilik yaptığını ve 02.01.2013 tarihinde meydana gelen kaza sonucu kamyonun tamamen ziyaa uğradığını varsayalım. Bu durumda kamyon faaliyette kullanılamayacak derecede kıymetini kaybettiği için yenisinin alınması zorunludur. Aksi halde faaliyetin sürdürülmesi mümkün olmaz. Özalgede yer alan idari görüşe göre Bay (A)'nın yenileme fonundan yararlanabilmesi için faaliyetini bir yıl kadar durdurması gerekecektir. Bay (A), ancak 01.01.2014 tarihinde yeni bir kamyon alabilecektir. Bu son derece yanlış bir yorumdur ve özellikle iktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zorunlu bulunduğu durumlar için bu görüşe katılmak mümkün değildir.

Ayrıca anılan özalgede; aynı yıl içinde yenileme yapılan hallerde satıştan elde edilen kâr dikkate alınarak pasifte karşılık ayrılmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir. Fakat satışın yapıldığı yılda kârın fon hesabına alınmasının neden mümkün olmadığı tarafımızca anlaşılammıştır. Çünkü pasifte geçici hesaba alma işlemi, kârın gelir tablosu hesapları yerine bilançonun pasifinde yer alan bir hesaba (Örneğin 549. Özel Fonlar Hesabına) alınmasından ibarettir. Yenileme fonu uygulamasında da, aynı Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e maddesi kapsamındaki istisna tutarın ya da Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesi kapsamında ayrılan girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarın öncelikle dönem için genel sonuç hesaplarına yansıtılması daha sonra da bu tutarların beyanname üzerinde indirilmesi esaslı geçerli olsa "aynı yıl içinde pasifte karşılık ayrılması mümkün bulunmadığı" görüşüne katılabiliriz ama yenileme fonu uygulamasının öyle olmadığı açıktır.

Bununla birlikte çalışmamızın geride kalan bölümünde açıkladığımız üzere; idare, yenileme fonuna alınan kârın ya da tazminat fazlasının üç yıl içinde kullanılması hususunda yani üç yıllık sürenin

<sup>22</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 03.10.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.29/2980- 328 -156-104534 sayılı özalgisi.

belirlenmesinde, satışın gerçekleştiği yılı da üç yıllık sürenin hesabında dikkate almaktadır. Yani idare bir taraftan satışın yapıldığı yılda üç yıllık süreyi başlatmakta fakat aynı yıl için yeni iktisadi kıymet satın alınmasına izin vermemektedir.

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle “... yenileme fonunun ayrılabilmesi için yeni iktisadi değer satışın yapıldığı yılı takip eden yıllarda iktisap edilmesi gerekir” şeklindeki idari görüşe katılmamız mümkün değildir ve son derece yanlış bir yorum olduğu kanaatindeyiz.

#### **4- SONUÇ**

Çalışmamızda vergi erteleme yoluyla işletme içi yatırımları teşvik etmeye yönelik bir düzenleme olan yenileme fonu uygulamasının genel usul ve esasları üzerinde durulmuş ve akabinde fon hesabına alma işleminin ne zaman yapılması gerektiği ve fona alınan tutarların hangi tarihe kadar kullanılması gerektiği hususları üzerinde durularak ve bu konudaki tespit ve değerlendirmelerimiz ortaya konulmuştur.

#### **KAYNAKÇA**

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 328 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- ALTUNCU, H., KÜTÜK, Z. Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, Ocak 2008, Ankara.
- BIYIK R. ve KIRATLI, A. Vergi Teşvik ve Korumaları, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2000.
- Denetim İlke ve Esasları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Cilt 1.
- İNELLİ, E. Yenileme Fonu Uygulamasında “Kullanılmamış Kar” İfadesi ve Mahsupta Dikkate Alınacak Azami Süre Sorunu, <http://yildirimercan.blogspot.com/2012/10/yenileme-fonu-uygulama-sinda.html>. Erişim 28.07.2014.
- ÖZBALCI Y. Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul: 1975.
- SMMM AYGÜL, E. Yenileme Fonunun Uygulanma Esasları, [http://www.alomaliye.com/2010/em-rah\\_aygul\\_yenileme\\_fonu.htm](http://www.alomaliye.com/2010/em-rah_aygul_yenileme_fonu.htm), erişim 28.07.2014.
- T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri.
- [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr).
- [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr).
- [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr).
- YMM YILDIZ, A. M. Yenileme Fonu Uygulamasında Özellikli Konular, <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/amuratyildiz/005/>. Erişim 28.07.2014.